

Actualidad Tributaria

Coordinadores:

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Consejera académica de Gómez Acebo & Pombo



© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2021
Todos los derechos reservados.

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Edición y corrección: Cristina Sierra de Grado
Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández
Maquetación: Rosana Sancho Muñoz

Sumario

1. Sentencias	6
— Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio del 2020 (rec. núm. 3687/2017): la regularización con arreglo al criterio del devengo debe efectuarse no sólo en relación con los gastos, sino también con los ingresos.....	6
— Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 16 de julio del 2020 (rec. núm. 1118/2020): rectificación de autoliquidaciones de ejercicios no prescritos para consignar bases impositivas negativas de ejercicios prescritos	6
— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre del 2020 (rec. núm. 3245/2018): exceso de adjudicación cuando el bien inmueble es divisible	6
— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre del 2020 (rec. núm. 2378/2019): tributación por operaciones societarias y transmisiones patrimoniales onerosas por la existencia de dos hechos impositivos en la misma transacción	7
— Impuesto sobre la renta de no residentes. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre del 2020 (rec. núm. 1996/2019): interpretación dinámica de los convenios internacionales de doble imposición y cláusula del beneficiario efectivo	7
— Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre del 2020 (rec. núm. 4443/2018): el Tribunal Supremo interpreta una norma contable a los meros efectos fiscales	8
— Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Auto del Tribunal Supremo de 8 de octubre del 2020 (rec. núm. 8000/2019): concepto de ajuar doméstico	8
— Impuesto sobre el valor añadido. Conclusiones del abogado general del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre del 2020 (asunto C-581/19): distinción entre prestaciones independientes, prestaciones accesorias y prestaciones complejas	8

— Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de octubre del 2020 (rec. casación 1555/2019): cálculo de la base imponible de la modalidad impositiva de actos jurídicos documentados en las cesiones de créditos hipotecarios.....	9
— Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre del 2020 (rec. 4535/2019): anulación de condena por exceder la Administración sus facultades de inspección transcurrido el plazo de prescripción administrativa	9
— Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 de septiembre del 2020 (rec. 298/2017): ausencias esporádicas a efectos de la determinación de la residencia fiscal	9
— Procedimientos tributarios. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de julio del 2020 (rec. núm. 422 y 423): medidas cautelares del procedimiento de inspección	10
— Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre del 2020 (rec. 882/2019): rectificación de la autoliquidación acreditando deducciones no consignadas en la autoliquidación presentada en periodo voluntario	10
2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.	11
— Obligaciones tributarias accesorias. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de septiembre del 2020 (rec. núm. 4672/2017): recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.....	11
3. Consultas de la Dirección General de Tributos	11
— Impuesto sobre sociedades. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 26 de mayo del 2020 (núm. V1601-20): limitación en la deducibilidad de gastos financieros	11
— Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1980-20, de 17 de junio: necesidad de atender al destino previsible del inmueble en la renuncia a la exención	12

– Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2338-20, de 8 de julio: la liquidación no es una operación de reestructuración	12
– Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2618-20, de 3 de agosto: la transmisión con pérdidas de las participaciones de una sociedad escindida no inhabilita el motivo económico válido de la operación previa	12
– Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2670-20, de 24 de agosto: el dividendo repartido con carácter previo a la integración en el grupo fiscal no es un dividendo eliminable	13
– Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2671-20, de 24 de agosto: es un gasto fiscal la sustracción de dinero por un empleado	13
– Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2716-20, de 4 de septiembre: valoración de la base imponible del impuesto cuando se transmite un inmueble ocupado ilegalmente	13
4. Normativa	14
– Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2021.....	14

1. Sentencias

- **Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio del 2020 (rec. núm. 3687/2017): la regularización con arreglo al criterio del devengo debe efectuarse no sólo en relación con los gastos, sino también con los ingresos.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

La cuestión con interés casacional planteada en este caso versa sobre si la Administración tributaria puede regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo para imputarlos temporalmente conforme al criterio de devengo y, por el contrario, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo a la hora de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Con base en los principios de capacidad económica y objetividad que deben regir las actuaciones de la Administración tributaria, el Tribunal Supremo rechaza esta forma de proceder, abogando por la regularización íntegra de gastos e ingresos conforme al criterio de devengo.

- **Impuesto sobre sociedades. Auto del Tribunal Supremo de 16 de julio del 2020 (rec. núm. 1118/2020): rectificación de autoliquidaciones de ejercicios no prescritos para consignar bases imponibles negativas de ejercicios prescritos.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo se tendrá que pronunciar sobre la posibilidad de rectificar una autoliquidación del impuesto sobre sociedades de un ejercicio no prescrito a fin de permitir aflorar bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre del 2020 (rec. núm. 3245/2018): exceso de adjudicación cuando el bien inmueble es divisible.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo analiza el concepto de *indivisibilidad* con objeto de determinar si la adjudicación de un bien inmueble, dividido en plantas, podría generar exceso de adjudicación tributable en la modalidad impositiva de transmisiones patrimoniales onerosas y no en la modalidad de actos jurídicos documentados.

El alto tribunal considera que un bien indivisible lo es cuando la indivisibilidad sea legal (derive del ordenamiento jurídico), material (derivada de la propia naturaleza del bien) o económica (cuando la división produzca una minoración del valor del bien). Además, entiende relevante atender a la intención real de las partes. Según todo lo anterior, considera que sí existe exceso de adjudicación.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre del 2020 (rec. núm. 2378/2019): tributación por operaciones societarias y transmisiones patrimoniales onerosas por la existencia de dos hechos imponibles en la misma transacción.**

Carles Armíño Habas y Adrián Boix Cortés

El Tribunal Supremo analiza la tributación de una operación de ampliación de capital de una sociedad mediante aportación de inmuebles hipotecados, con asunción de la deuda hipotecaria pendiente por la propia sociedad.

La operación comprende dos convenciones y, por tanto, dos hechos imponibles. Por un lado, la ampliación de capital con aportación de inmuebles tributará por operaciones societarias. Por otro lado, la asunción de deuda hipotecaria tributará por transmisiones patrimoniales onerosas.

- **Impuesto sobre la renta de no residentes. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre del 2020 (rec. núm. 1996/2019): interpretación dinámica de los convenios internacionales de doble imposición y cláusula del beneficiario efectivo.**

Carles Armíño Habas y Adrián Boix Cortés

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la posibilidad de aplicar la cláusula del beneficiario efectivo mediante una interpretación dinámica del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para determinar el tipo de retención aplicable al pago de unos *royalties* a una sociedad suiza por parte de una sociedad española.

Se concluye que no cabe la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo, ni siquiera mediante una interpretación dinámica del mencionado modelo de convenio, habida cuenta de que dicha cláusula no está prevista en el convenio de doble imposición entre España y Suiza. Por tanto, el pago de los *royalties* no queda sujeto al tipo de retención que prevé la normativa interna española, sino al tipo de retención que establece el citado convenio de doble imposición.

- **Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre del 2020 (rec. núm. 4443/2018): el Tribunal Supremo interpreta una norma contable a los meros efectos fiscales.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo analiza en casación la calificación del gasto de intermediación en la adquisición de bienes inmuebles reconocidos como existencias en las empresas inmobiliarias, como gasto del ejercicio o como mayor valor de las existencias.

Tras efectuar un análisis sobre la normativa contable aplicable, que no recoge expresamente el caso debatido, considera el Tribunal Supremo que, «a efectos de calcular la base imponible», estos gastos de intermediación serán gastos del ejercicio.

- **Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Auto del Tribunal Supremo de 8 de octubre del 2020 (rec. núm. 8000/2019): concepto de ajuar doméstico.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

El Tribunal Supremo se tendrá que pronunciar sobre si en la base del cálculo del ajuar doméstico deben incluirse o no los legados.

- **Impuesto sobre el valor añadido. Conclusiones del abogado general del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre del 2020 (asunto C-581/19): distinción entre prestaciones independientes, prestaciones accesorias y prestaciones complejas.**

Carles Armíño Habas y Adrián Boix Cortés

El abogado general, tras recoger la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto, valora la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los servicios de entrenamiento deportivo y de asesoramiento nutricional prestados por la misma entidad.

Conforme a las conclusiones del abogado general, los mencionados servicios son prestaciones independientes, de forma que ambos pueden recibir diferente tratamiento a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Así, mientras que los servicios de entrenamiento deportivo quedan sujetos al citado impuesto, los servicios de asesoramiento nutricional gozan de exención de él. Los indicios que conducen al abogado general a esta conclusión son los siguientes: a) los servicios los prestan profesionales distintos; b) el destinatario de los servicios accede a ellos de forma independiente; c) la facturación de los servicios es separada.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de octubre del 2020 (rec. casación 1555/2019): cálculo de la base imponible de la modalidad impositiva de actos jurídicos documentados en las cesiones de créditos hipotecarios.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

El Tribunal Supremo dilucida, en relación con el importe de la base imponible en operaciones de cesión de préstamos o créditos hipotecarios, si debe tomarse el importe del capital pendiente de amortizar —incluidos gastos, indemnizaciones u otros conceptos— en el momento de la cesión o, por el contrario, si debe estarse al importe correspondiente a la garantía total hipotecaria en el momento inicial.

El alto tribunal resuelve, basándose en los principios de capacidad económica e igualdad, así como tomando en consideración que el propio precepto legal que regula la base imponible de dicho tributo no prevé esta diferenciación entre el momento inicial de la constitución y un momento posterior, que la base imponible está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión.

- **Impuesto sobre el valor añadido. Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre del 2020 (rec. 4535/2019): anulación de condena por exceder la Administración sus facultades de inspección transcurrido el plazo de prescripción administrativa.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

El Pleno de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha absuelto de delito fiscal tras analizar cuáles habían sido las actuaciones inspectoras más allá del plazo de prescripción administrativa, señalando que éstas deben ser relevantes en la indagación del impuesto que se investiga y para el que existe una expresa autorización legal.

Concluye que en este caso la inspección se extralimitó, pues el impuesto sobre el valor añadido es neutro en la determinación de los gastos e ingresos que fundan la base imponible del impuesto sobre sociedades.

- **Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 de septiembre del 2020 (rec. 298/2017): ausencias esporádicas a efectos de la determinación de la residencia fiscal.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

La cuestión fundamental de este caso versa sobre la determinación de la residencia fiscal de un futbolista a efectos de determinar la procedencia de su tributación, bien por el impuesto sobre la renta de las personas físicas —como defendía la inspección—, bien por el impuesto sobre la renta de no residentes —como defendía el deportista—.

Se concluye que, si bien el futbolista abandonó el territorio español el 31 de mayo, mantuvo hasta el 4 de agosto su centro de intereses económicos en España, momento en el que se desvinculó contractualmente del club español y hasta el que estuvo percibiendo su salario. De este modo, su salida temporal en el marco de la disputa de un torneo internacional debe entenderse como una ausencia esporádica. Asimismo, no habiendo aportado certificado de residencia fiscal en el otro país, se concluye que era residente fiscal en España.

- **Procedimientos tributarios. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 22 de julio del 2020 (rec. núm. 422 y 423): medidas cautelares del procedimiento de inspección.**

Carles Armiño Habas y Adrián Boix Cortés

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana analiza la facultad de la inspección de adoptar, como medida cautelar y sin autorización judicial, la medida consistente en el precinto de cajas de seguridad en entidades bancarias. Es una medida que, si bien no entraña *per se* una restricción del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sí puede suponer una vulneración del derecho a la intimidad.

En una de las sentencias el fallo es estimatorio, anulando la actuación de la inspección por vulneración de derechos fundamentales, mientras que en la otra el tribunal considera fundamentada la medida adoptada por la inspección. Habrá que estar, por tanto, al caso concreto, debiéndose analizar pormenorizadamente las circunstancias concurrentes a los efectos de entender justificada o no la medida adoptada.

- **Impuesto sobre sociedades. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de octubre del 2020 (rec. 882/2019): rectificación de la autoliquidación acreditando deducciones no consignadas en la autoliquidación presentada en periodo voluntario.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco permite, de nuevo, que un contribuyente que no acreditó determinadas deducciones en el momento de presentar su autoliquidación del impuesto sobre sociedades rectifique su autoliquidación, dentro del plazo de prescripción, y acredite las deducciones a las que tiene derecho, todo ello sobre la base de que la ausencia de consignación inicial no puede entenderse como el ejercicio de una opción de no aplicarlas.

2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

- **Obligaciones tributarias accesorias. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de septiembre del 2020 (rec. núm. 4672/2017): recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.**

Carles Armiño Habas y Adrián Boix Cortés

La resolución del tribunal define el concepto de *requerimiento previo* al que hace referencia el artículo 27 de la Ley General Tributaria y analiza si quedan incluidas en dicho concepto unas actuaciones de comprobación relativas a periodos anteriores a la declaración extemporánea, en cuyo caso quedaría excluida la imposición de recargos.

El criterio que se fija es que unas actuaciones de comprobación relativas a periodos anteriores solamente se consideran requerimiento previo —en aras de excluir la exigencia de recargos por declaración extemporánea— si concurren dos circunstancias: que la declaración extemporánea no aporte datos desconocidos por la Administración y que la Administración hubiese tenido la posibilidad de extender las actuaciones de comprobación al ejercicio al que se refiere la declaración extemporánea.

3. Consultas de la Dirección General de Tributos

- **Impuesto sobre sociedades. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 26 de mayo del 2020 (núm. V1601-20): limitación en la deducibilidad de gastos financieros.**

Carles Armiño Habas y Adrián Boix Cortés

La Dirección General de Tributos esclarece el ámbito de aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros establecida en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con determinados gastos repercutidos.

No se incluyen en la base para cuantificar el límite a la deducción de gastos financieros los costes que el arrendatario de un *leasing* inmobiliario soporta a causa de la repercusión del impuesto sobre bienes inmuebles por parte del arrendador.

- **Impuesto sobre el valor añadido. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1980-20, de 17 de junio: necesidad de atender al destino previsible del inmueble en la renuncia a la exención.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

La Dirección General de Tributos se pronuncia sobre la posibilidad de renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido conforme al artículo 20.2 de la ley reguladora del impuesto cuando el contribuyente está en prorrata especial y pretende adquirir una vivienda para destinarla a una actividad exenta.

De acuerdo con el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la consulta, se considera esencial atender al «destino previsible» del inmueble, de tal forma que, si el destino es una operación exenta, no se podrá renunciar a la exención.

- **Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2338-20, de 8 de julio: la liquidación no es una operación de reestructuración.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

La Dirección General de Tributos analiza si la disolución con liquidación de una entidad que genera pérdida permite su integración en la base imponible conforme al artículo 21.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La Dirección General de Tributos considera que la disolución con liquidación de una entidad no es una operación de reestructuración y la renta negativa generada —por el artículo 21.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades— se integra cuando tenga «efectos mercantiles».

- **Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2618-20, de 3 de agosto: la transmisión con pérdidas de las participaciones de una sociedad escindida no inhabilita el motivo económico válido de la operación previa.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

Entre otras cuestiones, la Dirección General de Tributos analiza si la venta de las participaciones de un negocio escindido cuestiona el motivo económico válido de la operación de escisión parcial previa.

La Dirección General de Tributos considera que es necesario comparar la tributación de las acciones con la venta directa de los activos de la sociedad escindida. No se cuestiona el motivo económico válido de la escisión si posteriormente se transmiten las participaciones en aplicación del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con pérdida fiscal, no deducible fiscalmente.

- **Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2670-20, de 24 de agosto: el dividendo repartido con carácter previo a la integración en el grupo fiscal no es un dividendo eliminable.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

La Dirección General de Tributos se pronuncia sobre el reparto de un dividendo previo a la entrada en el grupo de consolidación fiscal y sus efectos en los fondos propios del grupo fiscal en el análisis de la reserva de capitalización.

La Dirección General de Tributos considera que el dividendo repartido en un ejercicio en el que las entidades no formaban parte del grupo de consolidación fiscal no es un dividendo eliminable con vistas a analizar el incremento de los fondos propios del grupo fiscal en el cálculo de la reserva de capitalización.

- **Impuesto sobre sociedades. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2671-20, de 24 de agosto: es un gasto fiscal la sustracción de dinero por un empleado.**

Ángela Atienza Pérez y Susana Onsurbe Rodríguez

La consulta analiza la deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades de un gasto derivado de un robo de dinero por parte de un empleado de la empresa.

La Dirección General de Tributos considera que, contablemente, es un gasto excepcional y que, con base en el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se integra en la base imponible en el ejercicio en que se descubra la sustracción o en un ejercicio posterior si de ello no se deriva una tributación inferior.

- **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2716-20, de 4 de septiembre: valoración de la base imponible del impuesto cuando se transmite un inmueble ocupado ilegalmente.**

Enrique Santos Fresco y Mariana Díaz-Moro Paraja

La consulta analiza el valor que se debe tomar como base imponible en la transmisión de un inmueble ocupado.

La Dirección General de Tributos considera, por un lado, que la base imponible en la transmisión de un inmueble es su valor real, asimilándose éste al valor normal de mercado y, por otro lado, que el hecho de que el inmueble se encuentre ilegalmente ocupado no altera el concepto jurídico que constituye la base imponible, si bien entiende razonable que su cuantificación se vea afectada por el estado de hecho y de derecho del inmueble.

4. Normativa

— Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2021

Diego Martín-Abril y Calvo y Pilar Álvarez Barbeito

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el 2021 ha introducido una serie de novedades tributarias, entre las que destacamos las siguientes.

- A efectos del **impuesto sobre la renta de las personas físicas**:
 - Se eleva el gravamen de las rentas más altas. Con efectos desde el 1 de enero del 2021 y vigencia indefinida, se eleva en dos puntos porcentuales el tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible general a partir de 300 000 euros, elevándose también al 26 % el tipo de gravamen aplicable sobre la base liquidable del ahorro superior a los 200 000 euros.

En la misma línea se modifican las escalas de tipos de gravamen aplicables a los denominados *impatriados*.

Por otra parte y en consonancia con los cambios señalados, se modifica la escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo prevista en el artículo 101.1 de la ley.
 - Se modifican los límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social —art. 51, apdos. 5 y 7—, previéndose que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no pueda exceder de 2000 euros anuales, aunque dicho límite se eleva hasta los 10 000 euros para los supuestos de contribuciones empresariales.
 - Se prorrogan al 2021 los límites cuantitativos que delimitan —disp. trans. trigésima segunda de la Ley 35/2006— el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.
- En el ámbito del **impuesto sobre sociedades**:
 - Se suprime la exención y eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos o participaciones en beneficios y en las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en el capital o en los fondos

propios de una entidad cuyo valor de adquisición sea superior a veinte millones de euros con la finalidad de ceñir la aplicación de esas medidas, exclusivamente, a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación de al menos el 5 %; se regula un régimen transitorio por un periodo de cinco años, a cuyos efectos se añade una nueva disposición transitoria cuadragésima.

- En consonancia con lo anterior, en relación con la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se modifica el apartado 1 del artículo 16 suprimiendo la adición al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a veinte millones de euros.
- Se modifica el artículo 21 de la ley, de tal forma que los dividendos y las rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones a los que resulte de aplicación la exención regulada en el artículo se reducirán en un 5 % en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Por tanto, el importe que resultará exento será del 95 % de dicho dividendo o renta. En el régimen de consolidación fiscal no se elimina esta reducción de la exención del 5 %, por lo que los dividendos y rentas indicadas, intragrupo, también se someterán a tributación (con carácter general, al 1,25 %).

No obstante, y aunque será de muy escasa aplicación en la práctica, para permitir el crecimiento de las empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a cuarenta millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, tales contribuyentes no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos antes señalada, durante un periodo limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero del 2021.

- De igual modo, se modifica el artículo 32 de la ley, que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español, para prever que los gastos de gestión referidos a la participación en la entidad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz, fijándose a tanto alzado sin que, en este caso, su cuantía pueda exceder del 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

Por razones de sistemática, esta medida se proyecta sobre aquellos otros preceptos de la ley del impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión.

- En relación con el **impuesto sobre la renta de no residentes**, se modifica el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y ello con los siguientes objetivos:
 - En su apartado 1c, para adecuar la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de manera que los Estados que formen parte del aludido acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea, siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria.
 - En el apartado 1h, para modificar la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo. A esos efectos, se suprime la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a veinte millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta (de al menos el 5 %) siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en el texto refundido de la ley del impuesto.
- En el contexto del **impuesto sobre el patrimonio**, cabe destacar la modificación del artículo 30 de la Ley 19/1991, para elevar el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa —más de diez millones de euros—, situándolo en el 3,5 %.
- Respecto del **impuesto sobre el valor añadido**, cabe destacar lo siguiente:
 - La modificación de la disposición transitoria decimotercera de la Ley 37/1992, para prorrogar los límites establecidos para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
 - La modificación del tipo de gravamen aplicable a las bebidas que contengan edulcorantes añadidos, naturales y derivados o aditivos edulcorantes —excepto las leches infantiles y las bebidas consideradas complementos alimenticios para necesidades dietéticas especiales—, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 %.
- En el ámbito del **impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados**, se modifica su artículo 71 para actualizar en un 2 % la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios.

- Por otra parte, se prevé un incremento del tipo de gravamen del **impuesto sobre las primas de seguros**, que pasará del 6 %, a situarse en el 8 %.
- En relación con el **impuesto sobre actividades económicas**, se crean nuevos epígrafes o grupos en las tarifas para las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), para las grandes superficies comerciales que no se dediquen principalmente a la ropa o a la alimentación y para la nueva actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar.

El interés de demora para el 2021 se sigue manteniendo en el el 3,75 %.

- Por último, varias modificaciones se recogen respecto a las **tasas**, pudiendo mencionarse, así, la que conlleva la elevación en un 1 % del importe que se exige por las de cuantía fija, excepto supuestos como los de las tasas que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas desde el 1 de enero del 2019 o el de las tasas sobre el juego, recogidas en el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero. Al margen de lo anterior, se recogen previsiones específicas respecto, entre otras, de las tasas por reserva del dominio público radioeléctrico, las ferroviarias y las portuarias.

Para terminar, conviene aclarar que, respecto del proyecto remitido en un principio al Congreso, por un lado, se ha eliminado finalmente el incremento de tributación en el impuesto sobre hidrocarburos correspondiente al diésel y, por otro, se regulan los beneficios fiscales de nuevos acontecimientos excepcionales de interés público.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Ángela Atienza Pérez

Tel.: (+34) 91 582 91 00
aatienza@ga-p.com

Adrián Boix Cortés

Tel.: (+34) 96 351 38 35
aboix@ga-p.com

Carles Armiño Habas

Tel.: (+34) 93 415 74 00
carmino@ga-p.com

Diego Martín-Abril y Calvo

Tel.: (+34) 91 582 91 00
dmartinabril@ga-p.com

Enrique Santos Fresco

Tel.: (+34) 91 582 91 00
esantos@ga-p.com

Mariana Díaz-Moro Paraja

Tel.: (+34) 91 582 91 00
mdiazmoro@ga-p.com

Pilar Álvarez Barbeito

Tel.: (+34) 91 582 91 00
palvarez@ga-p.com

Susana Onsurbe Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.